



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10660.002513/2004-77
Recurso nº 138.505 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.078 – 1ª Turma Especial
Sessão de 18 de maio de 2009
Matéria Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR
Recorrente GUILHERME DE MELO FRANCO
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

Ementa: ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE ADA E DE AVERBAÇÃO. O Recorrente não logrou comprovar a existência da área de Utilização Limitada (Reserva Legal, RPPN e de Interesse Ecológico), que não se encontra averbada à margem da matrícula do registro do imóvel, não constando entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA), nos termos da legislação de regência.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. O Recorrente não logrou comprovar a existência da área de Preservação Permanente, não constando entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA), nos termos da legislação de regência.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

EDITADO EM: 15/09/2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Alex Oliveira Rodrigues de Lima e Hércio Lafetá Reis.

Relatório

Contra o interessado supra-identificado foi lavrado, em 9/12/2004, o Auto de Infração (AI) de fls. 2 a 16, relativo a lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR do exercício 2000, referente ao imóvel rural denominado “Papagaio”, localizado no município de Aiuruoca/MG, cadastrado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sob o número 1.827.362-9.

O AI foi lavrado a partir de dados apurados pela Fiscalização da DRF Varginha/MG, após intimação do contribuinte (fl. 14), quando foi solicitada a apresentação de documentos comprobatórios de valores declarados na declaração do ITR do exercício de 2000.

A autoridade fiscal, em face da inércia do contribuinte, que não atendeu ao solicitado no termo de intimação, procedeu ao lançamento suplementar do ITR a partir da glosa da área declarada como sendo de Utilização Limitada.

Em 14/01/2005, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 22 a 64) e requereu o recálculo do imposto com base nos dados então apresentados, alegando em síntese:

a) *Na data de 03 de Junho de 1985, fora implantada a Área de Proteção Ambiental SERRA DA MANTIQUEIRA, por meio do Decreto nº 91.304, com o escopo de proteger e preservar a flora endêmica e andina, dos remanescentes dos bosques de araucárias, bem como da continuidade da cobertura vegetal do espigão central e das manchas de vegetação primitiva e da vida selvagem, principalmente as ameaçadas de extinção* (fl. 23);

b) *O referido imóvel em questão encontra-se enquadrado dentro da APA Mantiqueira, conforme memorial descritivo em anexo do Decreto* (fl. 23);

c) *a Área Total do Imóvel declarada encontra-se incorreta, devendo ser retificada para 656,67 ha – junta protocolo do Pedido de Retificação de área no Cartório de Registro de Imóveis da comarca de Aiuruoca;*

d) *A propriedade encontra-se na zona do núcleo da Reserva da Biosfera da Mata Atlântica e conforme mencionado também dentro da APA Mantiqueira, portanto a referida área é de preservação ambiental* (fl. 24);

e) *Cerca de 230 ha do imóvel encontram-se localizados acima de 1.800 metros, correspondendo a 35% da propriedade, ou seja, acima da área limítrofe do Parque Estadual Serra do Papagaio, o qual 1/3 de sua área encontra-se em processo de Desapropriação* (fl. 25) – junta certidão do IEF- Instituto Estadual de Floresta de Minas Gerais;

f) *em função do caráter de proteção ambiental da propriedade, bem como, da função específica da Reserva Legal, o qual coincide aos propósitos de preservação do proprietário, a de se considerar que mesmo não formalizada, a mesma encontra-se constituída de fato, na dimensão de 131,51 hectares, ensejando deste modo a tutela de área não-tributável conforme preconiza a Medida Provisória 2.166-67/2001* (fls. 26 a 27);

g) *apresenta Termo de Compromisso por ele assinado e pelo Superintendente do IBAMA no Estado de Minas Gerais, o qual indicava a área a ser destinada a Reserva Particular do Patrimônio Natural, consolidado pela Portaria nº 08/98 publicada no Diário Oficial de 26 de Janeiro de 1998* (fl. 27);



h) a propriedade encontra-se inserida no Parque Estadual Serra do Papagaio, havendo 259 ha de área de Interesse Ecológico.

A Agência da Receita Federal em São Lourenço/MG juntou aos autos memorando da Superintendência Regional da Receita Federal na 6ª Região Fiscal datado de 28 de fevereiro de 2005, acompanhado de cópia do ofício nº 143/2005 – GABIN/IBAMA/MG, de 25 de fevereiro de 2005, em que se informa acerca do cancelamento de reconhecimento de Reserva Particular do Patrimônio Natural do imóvel rural sob análise (fls. 65 a 66).

Em 11/03/2005, o contribuinte requereu juntada de Demonstrativo Anual da Declaração de Produtor Rural do exercício de 2000 (fls. 69 a 75) e solicitou recálculo do imposto considerando as novas informações trazidas aos autos.

A DRJ Brasília/DF julgou o lançamento procedente, decidindo, em síntese, da seguinte forma (fls. 79 a 94):

a) a documentação apresentada pelo interessado é insuficiente para fins de alterar, nesta instância administrativa, a área do imóvel, deve a mesma ser mantida em 740,8 hectares, conforme consta do lançamento de ofício, referente ao ITR, do exercício de 2000 (fl. 86);

b) o contribuinte não comprovou a averbação da área de Utilização Limitada à margem da matrícula do registro do imóvel, nem comprovou a protocolização do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao IBAMA ou órgão conveniado, em razão do que restaram não comprovadas as áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal, RPPN e de Interesse Ecológico);

c) constatou-se que o “Termo de Compromisso” (fls. 74), referente à área de RPPN de 40,0 ha, foi expedido em 13 de outubro de 1997, tempestivo, porém, o proprietário não tomou as providências devidas, ou seja, a sua averbação à margem da matrícula do imóvel, no Cartório de Registro de Imóveis competente. Tal que, o IBAMA, por meio da Portaria nº 91/04-N (fls.66/67) cancelou o reconhecimento da citada reserva (fl. 92);

d) em relação às alterações solicitadas pelo Impugnante no que diz respeito às áreas utilizadas como pastagens e produtos vegetais, cabe esclarecer que a Declaração de Produtor Rural juntada aos autos, doc. de fls. 72, é relativa ao ano de referência de 2000, portanto, só caberia aceitá-la para justificar dados relativos ao exercício 2001, ano base 2000. Para justificar os dados objetos deste Acórdão, exercício 2000, portanto ano base 1999, o contribuinte deveria ter carreado aos autos a Declaração de Produtor Rural do ano de referência 1999 (fl. 93).

Inconformado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 100 a 211), e requer a redução do valor apurado na decisão de 1ª instância ao mínimo legal por se tratar de reserva ambiental com finalidade precípua de preservação.

Em seu recurso, o Recorrente traz aos autos cópias de periódicos, cartilha/jornais que versam sobre a região em que se situa o imóvel rural (fls. 125 a 165), bem como cópias de outros documentos (fls. 166 a 211), e alega, além do que já havia sido mencionado na impugnação, sinteticamente, o seguinte:



a) que juntamente com a “Fundação Matutu”, que administra a propriedade, realiza projetos de preservação ambiental na região;

b) a área real do imóvel rural, diferentemente do que havia sido informado na declaração do ITR e em sede de impugnação, é, em verdade, de 901,43ha;

c) existência de uma área imprestável de 179ha com presença de cupins, samambaias e candeias, em um solo de elevada acidez;

d) as exigências de ADA e de averbação das áreas de Utilização Limitada no registro do imóvel são injustificadas por se tratarem de meras exigências burocráticas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

I. A extrafiscalidade do ITR

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é tributo da competência da União que, em face da extrafiscalidade que lhe é inerente, conforme se depreende do contido no art. 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, visa a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, em respeito ao princípio da “função social da propriedade” assegurado constitucionalmente como direito e garantia fundamental (art. 5º, inciso XXIII, e art. 170, inciso III).

A própria Constituição, ao tratar da política agrícola e fundiária, define, em seu artigo 186, o alcance do princípio da “função social da propriedade”, *in verbis*:

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Com base nos dispositivos constitucionais referenciados, constata-se que o ITR não se restringe a um tributo de caráter arrecadatório, tendo, além disso, e principalmente, a função de efetivar o princípio da “função social da propriedade” por meio, dentre outras dimensões, da preservação do meio ambiente.



Dessa forma, seu intuito somente se concretizará se atendidos os pressupostos de sua instituição, sendo as áreas legalmente definidas como de interesse ambiental, para fins de cálculo do ITR, consideradas isentas ou não-tributáveis.

II) Áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal, RPPN e de Interesse Ecológico)

De acordo com a Lei nº 9.393/1996, que disciplina a exigência do ITR, na apuração da Área Tributável, são excluídas da Área Total do imóvel rural as áreas de interesse ambiental, conforme se verifica a seguir:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (grifei).

Para o exercício de 2000, são aplicáveis apenas as áreas ambientais previstas nos incisos “a”, “b” e “c” acima transcritos, já que os demais foram introduzidos a partir de 2006.

A partir do excerto acima reproduzido e considerando o caso sob análise, conclui-se que, para se valer da isenção das áreas ambientais, o contribuinte sob fiscalização, em respeito ao princípio da verdade material, deverá comprovar a efetiva existência das áreas

de Preservação Permanente e de Utilização Limitada existentes no imóvel rural de sua propriedade.

Para esse mister, a legislação de regência exige as seguintes providências:

a) para comprovar as áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada, o contribuinte deverá comprovar a protocolização do **Ato Declaratório Ambiental (ADA)** no Ibama ou em órgão conveniado em até 6 (seis) meses contados a partir do prazo final para apresentação da declaração do ITR (art. 10, § 4º, da IN SRF nº 43/1997 e Instruções Normativas que a sucederam; art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/1981; art. 10, § 3º, do Regulamento do ITR - Decreto nº 4.382/2002);

b) para comprovar as áreas de Reserva Legal e de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN), além da protocolização do ADA, referidas áreas deverão estar averbadas à margem da matrícula do registro do imóvel na data do fato gerador (art. 6º e art. 16, § 8º, do Código Florestal – Lei nº 4.771/1965; art. 6º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 1.922/1996; art. 10, § 4º, I, e § 3º, I, da IN SRF nº 43/1997 e Instruções Normativas que a sucederam; art. 12, § 1º, e art. 13, parágrafo único, do Regulamento do ITR - Decreto nº 4.382/2002).

Conforme demonstrado a seguir, o contribuinte não comprovou o atendimento das exigências legais assecutorias do direito de reduzir o valor do imposto a pagar por meio da declaração de áreas de interesse ambiental, consideradas não-tributáveis para fins de ITR, nos termos da legislação de regência.

III) Ato Declaratório Ambiental (ADA)

A Lei nº 9.393/1996, que disciplinou a exigência do ITR, foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 43/1997, bem como pelas que a sucederam nesse mister, que, dentre outras disposições, instituiu a obrigação acessória do contribuinte de requerer o ato declaratório junto ao Ibama em até seis meses contados da entrega da declaração do ITR.

Esse ato declaratório tem a função de indicar ao órgão público responsável pela fiscalização ambiental (Ibama) a existência ou não de áreas de interesse ambiental no imóvel rural. O Ibama, com base nessas informações, poderá proceder a vistoria no local para certificar-se quanto à veracidade dos dados declarados.

Referido ato declaratório, portanto, tem função primordial de identificar as áreas não-tributáveis para fins de apuração do ITR, possibilitando ao órgão ambiental proceder a verificações *in loco*, confirmando-as ou emitindo de ofício um novo ato contendo a real situação existente no imóvel.

A apresentação do ato declaratório viabiliza a aferição da real existência das áreas de interesse ambiental declaradas e das condições de sua preservação.

A IN SRF nº 43/1997, em seu art. 10, § 4º, com redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 67/199, ratificada por Instruções Normativas aplicáveis ao ITR dos exercícios posteriores, inclusive pela IN SRF nº 73/2000, assim dispõe:

Art 10. Área tributável é a área total do imóvel excluídas as áreas: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - de preservação permanente; (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)



II - de utilização limitada. (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

§ 1º A área total do imóvel deve se referir à situação existente à época da entrega do DIAT, e a distribuição das áreas, à situação existente em 1º de janeiro de cada exercício, de acordo com os incisos I e II. (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

(...)

§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR, observado o seguinte: (Redação dada pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA; (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997)

III - se o contribuinte não requerer, ou se o requerimento não for reconhecido pelo IBAMA, a Secretaria da Receita Federal fará lançamento suplementar recalculando o ITR devido. (Incluído pela IN SRF nº 67/97, de 01/09/1997) - grifei

A exigência do Ato Declaratório Ambiental (ADA) por meio de instrução normativa encontra-se em conformidade com dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966, em que se prescreve que a obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º) que, por sua vez, engloba as normas complementares, dentre as quais os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100, I).

Além disso, o art. 17-O, § 1º, da Lei nº 6.938/1981, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165/2000, veio confirmar essa exigência ao determinar que o ADA é obrigatório para efeito de redução do ITR, *in verbis*:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) - grifei

O Regulamento do ITR (Decreto nº 4.382/2002) consolidou a legislação que rege o ITR, dispondo sobre a exigência de ADA nos seguintes termos:

Art. 10. *Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1, inciso II):*

(...)

§ 3º *Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:*

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º *O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000). Grifei.*

Reafirme-se que o ADA é um documento cujo objetivo é assegurar que a área de interesse ambiental permanece preservada. A confirmação desse dado é da alçada do Ibama, que, havendo discordância entre os dados declarados pelo contribuinte e aqueles apurados em vistoria, providenciará a lavratura de ofício de novo ADA (Decreto nº 4.382/2002, art. 10, § 4º).

Não tendo havido a entrega de ADA ao Ibama ou a órgão conveniado, tem-se por não comprovada a existência das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal, RPPN e de Interesse Ecológico).

IV) O ADA como dever instrumental – Obrigação Acessória

Deve-se ressaltar que o ADA não se restringe a uma mera formalidade despida de fundamento lógico. Trata-se, em verdade, de um instrumento de garantia do cumprimento de valores albergados constitucionalmente, como o princípio da “função social da propriedade”. Há, portanto, uma finalidade subjacente à regra, não se restringindo a uma mera exigência a serviço do formalismo inconseqüente (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.117).

De acordo com o art. 186, inciso II, da Constituição Federal, a função social da propriedade rural será cumprida quando se tem “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente”. Logo, para se dar efetividade ao comando constitucional, instrumentos de controle, como o ADA, são criados para possibilitar a aferição



das reais condições presentes nas propriedades rurais; se atendem ou não as políticas preservacionistas incentivadas pela ordem jurídica nacional.

Objetiva-se, com as exclusões das áreas ambientais no cálculo do ITR, não apenas beneficiar o proprietário rural, mas tornar a extrafiscalidade do imposto uma ferramenta de concretização de valores consagrados pelo constituinte.

Sendo o ADA um dever instrumental exigido do declarante do ITR em cuja propriedade existam áreas de interesse ambiental, sua função precípua é permitir que o ente estatal, a par das informações prestadas pelo proprietário rural, possa aferir a veracidade das informações ali prestadas, conformando-as à sistemática de apuração do imposto a pagar. Sem a informação prestada pelo contribuinte, torna-se inviável a tarefa do Estado de verificar a conformação dos dados declarados relativamente à realidade objetiva em que se assentam.

Roque Antônio Carrazza assim se posicionou sobre obrigações acessórias:

os deveres instrumentais tributários não se confundem com tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou a não-incidência (v.g., a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam concretamente sentir (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 237).

Outro não é o entendimento que se obtém dos seguintes excertos:

Os deveres instrumentais são introduzidos no ordenamento por normas jurídicas específicas, criadas no interesse da administração tributária e com o objetivo de proporcionar a verificação pelos órgãos públicos da ocorrência ou não de fatos correspondentes àqueles descritos pelas normas de incidência tributária.

(...)

Se não houver um mecanismo através do qual o Estado possa verificar e mensurar a ocorrência desse fato, a norma deixa de ter eficácia, pois o Estado, como sujeito ativo da relação tributária, jamais exigirá a prestação devida. Por isso existem os chamados deveres instrumentais: para possibilitar ao Estado a verificação da ocorrência do fato jurídico tributável (MÂNICA, Fernando Borges. Terceiro setor e imunidade tributária – Teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.82 e 83).

Portanto, para que o ADA cumpra seu mister de informar à autoridade estatal a existência de áreas não-tributáveis em sua propriedade, ele deve não apenas ser protocolizado e entregue ao órgão ambiental, a quem compete a verificação da veracidade das informações prestadas, mas, também, que essa providência se dê de forma tempestiva, sob risco de se tornar despicienda a sua função.

Para contestar a exigência do ADA, o contribuinte cita em sua peça recursal o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, com redação dada pela MP nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que assim dispõe:



Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Pode-se extrair do contido no do art. 10, *caput*, e § 7º acima reproduzidos, que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, previsto no art. 150 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Nessa espécie de lançamento, o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento do tributo independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, pagamento esse que fica sujeito a homologação expressa ou tácita, nos termos definidos no *caput* do art. 150 e em seu § 4º.

Nesse contexto, imperioso se torna contextualizar o contido no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 com os dispositivos legais relativos ao lançamento por homologação. O contribuinte, ao apurar e pagar o tributo devido, o faz independentemente de prévia comprovação dos dados por ele informados em declaração.

Ao entregar a declaração do ITR à RFB e efetuar o respectivo pagamento nos termos e prazos fixados na legislação tributária, o contribuinte não está obrigado a, antecipadamente, comprovar quaisquer dos dados declarados que serviram de base para a apuração do imposto.

E não poderia ser diferente, sob o risco de descaracterizar o instituto do lançamento por homologação expressamente previsto no CTN.

A não apresentação do ADA pelo contribuinte não veda a entrega da declaração do ITR à RFB, seja física ou eletronicamente. Nem a entrega do ADA nem de qualquer outro documento que possa ter o condão de comprovar os dados declarados.

O ADA é obrigação acessória criada pela **legislação tributária**, encontrando-se em consonância com o contido no § 2º do art. 113 do CTN. Trata-se de uma prestação positiva compulsória a que o contribuinte se encontra obrigado. **Sua apresentação pode se dar em até seis meses após a entrega da declaração do ITR** (inciso II do § 4º do art. 10 da IN SRF nº 43/1997), hipótese essa que, por si só, distancia essa obrigatoriedade da expressão “prévia comprovação”. O contido no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 seria descumprido se a entrega da declaração do ITR estivesse condicionada à prévia protocolização do ADA, o que não ocorre.

De acordo com o inciso III do art. 111 do CTN, **a dispensa de cumprimento de obrigação acessória deve ser interpretada literalmente.**

Dessa forma, a interpretação gramatical do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 nos leva a concluir que não houve dispensa da obrigação de apresentação do ADA pelo contribuinte. Houve, tão-somente, a dispensa de “comprovação prévia” de áreas de interesse ambiental informadas na declaração do ITR. Isso, contudo, não dispensa o contribuinte de comprovar, *a posteriori*, em caso de procedimento administrativo de fiscalização, as informações declaradas, por meio de documentação hábil nos termos da legislação de regência da matéria.

V) Averbação no registro do imóvel da área de Reserva Legal

A área de Reserva Legal encontra-se prevista no art. 1º, § 2º, III, da Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), *in verbis*:

Art. 1º As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade, com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.

(...)

§2º Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Vide Decreto nº 5.975, de 2006)

(...)

III - Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) - grifei

Verifica-se do excerto acima transcrito que a área de Reserva Legal tem como escopo a preservação do meio ambiente de forma abrangente, não se restringindo à mera conservação de parcela da vegetação existente numa propriedade rural.

O mesmo diploma legal (Lei nº 4.771/1965 – Código Florestal), em seu art. 16, ao definir os percentuais mínimos obrigatórios de Reserva Legal em diferentes parcelas do território nacional, indicou a abrangência desse instituto, que alcança as florestas, o cerrado, os campos gerais e outras formas de vegetação nativa, bem como delimitou os critérios de sua demarcação, conforme se verifica a seguir:

Art.16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)



*I - oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de **floresta** localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*II - trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de **cerrado** localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e **seja averbada** nos termos do § 7º deste artigo; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*III - vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou **outras formas de vegetação nativa** localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*IV - vinte por cento, na propriedade rural em área de **campos gerais** localizada em qualquer região do País. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

(...)

§2º A vegetação da reserva legal não pode ser suprimida, podendo apenas ser utilizada sob regime de manejo florestal sustentável, de acordo com princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos no regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas no § 3º deste artigo, sem prejuízo das demais legislações específicas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

*§3º Para cumprimento da manutenção ou compensação da área de reserva legal em **pequena propriedade** ou posse rural familiar, podem ser computados os **plantios de árvores frutíferas ornamentais ou industriais**, compostos por espécies exóticas, cultivadas em sistema intercalar ou em consórcio com espécies nativas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

*§4º A localização da reserva legal deve ser aprovada pelo **órgão ambiental estadual** competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição devidamente habilitada, devendo ser considerados, no processo de aprovação, a **função social da propriedade**, e os seguintes critérios e instrumentos, quando houver: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)*

(...)

§8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Do acima reproduzido, pode-se aferir o seguinte:

a) a Reserva Legal pode se dar em qualquer tipo de vegetação nativa, seja ela floresta, cerrado, campos, etc.;

b) essa abrangência do tipo de vegetação passível de enquadramento no conceito de Reserva Legal possibilita a conclusão de que, não obstante o gravame, as áreas assim declaradas têm potencial para utilização por atividade rural, quer seja pastagem, extrativismo, cultura, atividade granjeira e aquícola, etc.;

c) a averbação à margem da matrícula do registro do imóvel é requisito para a demarcação da área de Reserva Legal. O procedimento de averbação somente se dá após aprovação da área assim demarcada por órgão ambiental que, observada a função social da propriedade, constata as condições necessárias para esse mister;

d) portanto, pode-se concluir que, anteriormente ao pré-requisito de aprovação por órgão ambiental para a averbação da área de Reserva Legal, essa área, em face de suas potencialidades, poderia estar sendo utilizada com qualquer das formas de atividade rural, como, por exemplo, pastagem ou extrativismo, podendo não se encontrar, em momento anterior à averbação, nas condições preceituadas pela lei para se configurar como área mantida a título de Reserva Legal;

Esse entendimento passou a constar expressamente do art. 12, § 1º, do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR), em que se exige que a área de Reserva Legal deverá estar averbada à margem da matrícula do registro do imóvel na data do fato gerador, *in verbis*:

Art.12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador. (grifei)

Portanto, conclui-se que a averbação é requisito formal e assecuratório de constituição da Reserva Legal, sem o que esta não poder ser reconhecida.

Dessa forma, uma vez que a Lei nº 4.771/1965 determina que a Reserva Legal deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel rural, tal exigência não pode ser ignorada, sob pena de declaração de invalidade do ato em face de descumprimento de requisito legal. A averbação da Reserva Legal, por força de lei, é um gravame inserido no título da propriedade – instrumento público como substância do ato –, cujo registro visa a torná-lo público com todas as suas avenças e partes.

O ADA, por seu turno, é um documento cujo objetivo é assegurar que a área de Reserva Legal permanecerá preservada. A confirmação desse dado é da alçada do Ibama, que, havendo discordância entre os dados declarados pelo contribuinte e aqueles apurados em vistoria, providenciará a lavratura de ofício de novo ADA (Decreto nº 4.382/2002, art. 10, § 4º). Caso o imóvel rural não seja vistoriado, subsistirão como verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte.



Conforme demonstrado nos autos, a pretendida área de Reserva Legal não se encontra averbada à margem da matrícula do registro do imóvel, em razão do que conclui-se por sua indedutibilidade na apuração da Área Tributável.

VI) Averbação no registro do imóvel da área de RPPN

A Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN), originariamente prevista no Decreto nº 98.914/1990 que regulamentou o art. 6º do Código Florestal, encontra-se, desde julho de 2000, disciplinada pelo art. 21 da Lei nº 9.985, *in verbis*:

Art. 21. A Reserva Particular do Patrimônio Natural é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica.

*§ 1º O gravame de que trata este artigo constará de termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será **averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis**.*

§ 2º Só poderá ser permitida, na Reserva Particular do Patrimônio Natural, conforme se dispuser em regulamento:

I - a pesquisa científica;

II - a visitação com objetivos turísticos, recreativos e educacionais;

III - (VETADO)

§ 3º Os órgãos integrantes do SNUC, sempre que possível e oportuno, prestarão orientação técnica e científica ao proprietário de Reserva Particular do Patrimônio Natural para a elaboração de um Plano de Manejo ou de Proteção e de Gestão da unidade.

Conforme se depreende do trecho acima reproduzido, referida área deve estar averbada à margem da matrícula do imóvel.

Os comentários sobre o instituto da averbação feitos no subitem anterior se aplicam, *mutatis mutandis*, à presente análise.

A não-observância de tal requisito legal pelo contribuinte obrigou o Ibama (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis) a cancelar, em 16/12/2003, o reconhecimento da RPPN por falta de averbação do termo de compromisso no Cartório de Registro de Imóveis (fls. 65 a 67).

Portanto, a pretendida área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN), por não se encontrar averbada à margem da matrícula do registro do imóvel, é indedutível na apuração da Área Tributável do ITR.

VII) Outros elementos de prova

Os demais elementos de prova trazidos aos autos não se prestam a comprovar as alegações do Recorrente, conforme a seguir demonstrado:



a) as cópias de documentos apresentadas pelo contribuinte não comprovam a existência das áreas ambientais alegadas nos termos previstos na legislação de regência e não suprem as exigências legais de averbação e de apresentação do ADA;

b) a certidão do Instituto Estadual de Florestas – IEF (fl. 43) foi expedida em 5 de novembro de 2004, quase cinco anos após a ocorrência do fato gerador do ITR 2000, não constando de seu conteúdo as condições da efetiva preservação da respectiva área;

c) a Declaração de Produtor Rural (fl. 72) se refere à situação existente no imóvel no ano de 2000, sendo que, para fins de apuração do ITR do exercício 2000, são utilizados dados de produção do ano anterior, ou seja, 1999;

d) os mapas presentes às fls. 48 a 49 não se encontram acompanhados da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) do Crea com indicação do profissional responsável por sua elaboração;

e) o Decreto nº 91.304/1985 cria a Área de Proteção Ambiental (APA) objetivando a preservação do conjunto paisagístico e da cultura regional, porém não indica precisamente e de forma individualizada as condições de sua conservação. O art. 4º do decreto relaciona as medidas futuras para implementação da APA, não havendo garantia nenhuma de sua efetiva implantação;

f) as cópias de periódicos, cartilha e reportagens se referem à Fundação Matutu como sendo uma área de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN); contudo, conforme anteriormente demonstrado, referida RPPN fora cancelada pelo Ibama, justamente pela ausência de sua averbação à margem da matrícula do registro do imóvel..

Ressalte-se, ainda, que, somente em grau de recurso, o contribuinte veio alegar a existência de áreas imprestáveis no imóvel rural de sua propriedade, inovando em relação à matéria impugnada, o que é vedado no Processo Administrativo Fiscal, em conformidade com o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

VIII. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do presente recurso voluntário e no mérito julgar pelo seu IMPROVIMENTO, em razão de restar não comprovada a existência das áreas de Preservação Permanente e de Utilização Limitada (Reserva Legal, RPPN e de Interesse Ecológico). As áreas de Reserva Legal e de RPPN não se encontram averbadas à margem da matrícula do registro do imóvel e não consta entrega do Ato Declaratório Ambiental (ADA) no Ibama ou órgão conveniado.

É como voto.



HÉLCIO LAFETÁ REIS